

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2004	53	2004	20	07/05/2004

KARAR METNİ

1-KENDİ ADINA VE HESABINA YAPTIĞI TAŞINMAZIN SATIŞINDAN ELDE ETTİĞİ KAZANCI VERGİ İDARESİNİN BİLGİSİ DIŞINDA BIRAKAN DAVACI, ÇOK SAYIDAKİ TAŞINMAZ SATIŞINI KAZANÇ SAĞLAMAK DIŞINDAKİ NEDENLERLE YAPTIĞINI KANITLAYAMADIĞINDAN, ADINA YAPILAN TARHİYATTA HUKUKA AYKIRILIK OLMADIĞI,

2-GEÇİCİ VERGİ İÇİN KUSUR CEZASI KESİLMESİ GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz Eden : ...

Vekili : Av. ...

Karşı Taraf : Yıldırım Vergi Dairesi Müdürlüğü -

İstemin Özeti : Emlak komisyonculuğundan dolayı gelir vergisi mükellefi olan davacının gayrimenkul satışından elde ettiği ticari kazanç kayıtlı ve beyan dışı bıraktığından bahisle 1993 yılı için resen kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınmış, geçici vergi üzerinden kaçakçılık cezası kesilmiştir.

Bursa Vergi Mahkemesi 28.3.2000 günlü ve E:1998/1318, K:2000/268 sayılı kararıyla davayı reddetmiştir.

Temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi 29.11.2001 günlü ve E:2000/4576, K:2001/4261 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanarak, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazancın ticari kazanç sayılacağına kurala bağlandığı, işletmenin aktifinde kayıtlı olmaması nedeniyle ticari mal niteliğinde olmayıp, özel mülk niteliğinde olan taşınmazın satışından elde edilen kazanç, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenmek ve bu süre içinde veya sonraki yıllarda satılmak koşuluyla ticari kazanç olarak vergilendirilebileceğinden, özel parselasyon dışında tutulan ve 1969-1970 yıllarında satın alınıp, 1996 yılında hisseli olarak satışı yapılan dava konusu taşınmazlardan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesine olanak bulunmadığından, davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmediği, gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Bursa Vergi Mahkemesi 17.11.2003 günlü ve E:2003/1349, K:2003/2869 sayılı kararıyla; 193 sayılı Kanunun 37 nci maddesine göre, gayrimenkul alım-satımı ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı, alım-satım muamelelerinin birden fazla oluşunun da faaliyetin ticari sayılmasını gerektiren objektif bir ölçü olduğu, dava dosyasında mevcut inceleme raporu ve Köyceğiz Asliye Hukuk Mahkemesi kararlarının tetkikinden, davacının Bursa'nın Biladiyunus Köyündeki 1310,1311 ve 1383 parsel sayılı tarlaları 1969 ve 1970 yıllarında iktisap ettiği, bunların bir kısım hisselerini birden fazla kişiye 1970 ve 1979 yıllarında sattığı, geri kalan kısımları için 1993 yılında tevhit işlemi yaptığı ve her birini 35 milyon lira ortalama fiyattan sattığı; ancak, hisseli parsel satışının yasak olması nedeniyle tapu tescil işlemlerinin yapılamadığı, alıcılar ile yapılan gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri ve alıcıların yaptıkları müracaatlar sonucu Köyceğiz Asliye Hukuk Mahkemesince 1310 parseldeki 8488 m2 tarlanın 78 kişi, 1311 parseldeki 13771 m2 tarlanın 77 kişi, 1383 parseldeki 9515 m2 tarlanın ise 45 kişi adına müştereken ve mütesaviyen tapuya kayıt ve tesciline karar verildiği, tapu idaresince de 1997 yılında kayıt ve tescil işlemlerinin yapıldığının anlaşıldığı, dolayısıyla, davacının bir ticari organizasyon içerisinde gayrimenkul alım-satımı faaliyetinde bulunduğu açık olduğu, olayda, inceleme raporunda tespit edildiği şekilde, toplam 31.774 m2 arazinin 30.4.1993

tarihinden itibaren parsellenerek, 1993 yılında toplam 7.000.000.000.- lira bedelle satıldığı, maliyet üzerinden %25 kar hesabıyla 1.400.000.000.- lira kazanç elde edildiğinin anlaşıldığı, bu durumda, 1.8.1986 tarihinden beri emlak komisyonculuğu mükellefiyeti bulunan yükümlünün, ticari organizasyon içerisinde yaptığı taşınmaz satışlarının ticari kazanç sayılması 193 sayılı Kanunun 37 nci maddesi hükmü gereği olduğundan, bu satışlar için fatura düzenlenerek kayıt ve beyanlara dahil edilmesi gerekirken, beyan dışı bırakılmasında yasal isabet bulunmadığı, davacı her ne kadar söz konusu taşınmazların şahsi servetine dahil olduğunu ve bunların satışının vergiye tabi olmadığını ileri sürmekte ise de, emlak komisyoncusu olması ve gerek ihtilafli dönemde, gerekse daha önceki ve sonraki yıllarda çok sayıda taşınmaz alım-satımı ve parselleyerek arsa satışı yapması karşısında, bu iddiasına itibar edilemeyeceği, gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında direnmiştir.

Yükümlü, elde edilen kazancın ticari kazanç sayılmayacağını, şahsi servetindeki taşınmazın satıldığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir.

Savunmanın Özeti : İstem reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Ali ALPAN'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının cezalı gelir vergisi yönünden bozulmasını sağlayacak durumda değildir.

Geçici vergi için kusur cezası kesilmesi gerektiğinden uygulanan cezanın kusur cezasını aşan kısmının kaldırılması gerekir.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin kısmen reddi ile kısmen kabulü gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Ahmet ALAYBEYOĞLU'nun Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinin 1.fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen ısrar kararının dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddiyle Vergi Mahkemesi ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra işin gereği görüşüldü:

Kendi adına ve hesabına yaptığı taşınmaz satışından elde ettiği kazancı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakması nedeniyle davacı adına yapılan tarhiyatı; 1969-1970 yıllarında edindiği 18,23,27 dönüm alana sahip tarlaları özel parselasyonla parselleyerek bir kısmını 1970 yılında, bir kısmını 1979 yılından önce satan ve 1986 yılında başladığı emlak komisyonculuğu faaliyetinin devam ettiği 1993 yılında parselasyon artığı olarak kalan 8,13 ve 9 dönüm alana sahip taşınmaz parçalarını birleştirerek ikiyüz kişiye satan davacının bu işlemlerden sağladığı kazancın, yasada aranan tüm koşulları içermesi nedeniyle ticari kazanç olarak vergilendirilmesini hukuka aykırı görmeyerek davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı temyiz edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasının (4) işaretli bendinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşai işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Maddede, gayrimenkul alım, satım ve inşайдan elde edilen kazançların ticari kazanç sayılarak vergilendirilmesi için devamlılık koşulu aranmıştır. Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekil anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer.

Emlak komisyonculuğu faaliyetinin yürütüldüğü ticari işletmenin aktifine dahil edilmeyen

taşınmaz ediniminin kişisel gereksinme nedeniyle yapıldığının kabulü için gereksinmeye uygun düşmesi; kişisel gereksinme ve serveti koruma amaçlı edinimlerin ancak zorunluluk varsa elden çıkarmayı gerektirmesi karşısında, çok sayıda taşınmaz satışının kazanç sağlamak amacı dışında hangi nedenle yapıldığını kanıtlayamayan davacı adına yapılan tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120 nci maddesine 3946 sayılı Kanunla eklenen 4 üncü fıkrada; yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için resen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği, ancak yıllık beyanname verme süresi geçtikten sonra geçici vergi aslının aranmayacağı, bu vergiye gecikme faizi ve ceza uygulanacağı, kurala bağlanmıştır.

Geçmiş döneme ait geçici verginin eksik beyan edilmiş olması nedeniyle, yukarıda açıklanan yasa maddesi uyarınca ceza uygulanmasında isabetsizlik bulunmamakta ise de, geçici verginin yıllık vergiye mahsuben peşin alınan bir vergi özelliği taşımasından dolayı, yol açılan vergi kaybı nedeniyle anılan vergiye kaçakçılık cezası değil, kusur cezası uygulanması gerektiğinden, mahkeme ısrar kararında bu yönden hukuka uygunluk görülmemiştir.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulü ile, Bursa Vergi Mahkemesinin 17.11.2003 günlü ve E:2003/1349, K:2003/2869 sayılı kararının geçici vergiye uygulanan kaçakçılık cezası yönünden bozulmasına, kaçakçılık cezalı gelir vergisi yönünden temyiz isteminin reddine, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 7.5.2004 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

X - K A R Ş I O Y

Temyiz isteminin kabulü ile mahkeme ısrar kararının Danıştay Üçüncü Dairesinin bozma kararındaki esaslar doğrultusunda bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

YÖ/ÖEK